



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTAPAULO MENGOCI [PAOLO MENGOZZI]
SECINĀJUMI,
sniegti 2015. gada 25. novembrī¹

Lieta C-332/14

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR
pret
Finanzamt Krefeld

(Bundesfinanzhof (Federālā Finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis — Tiesības atskaitīt samaksāto priekšnodokli — Ar nodokli apliekamiem darījumiem un atbrīvotiem darījumiem vienlaicīgi izmantotas preces un pakalpojumi — Ēkas izīrēšana komerc nolūkiem un dzīvošanai — Atskaitāmās daļas aprēķināšana atbilstoši apgrozījuma daļai, kas saistāma ar ienākumiem no nomniekiem — Valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēta daļas aprēķināšana saskaņā ar šiem nomniekiem piešķirto nekustamā īpašuma platību — Atpakaļejošs spēks — Tiesiskā noteiktība — Tiesiskā paļāvība

I – Ievads

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 17., 19. un 20. pantu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze², kurā ir izdarīti grozījumi ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK³ (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), kā arī tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principus.

2. Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* pret *Finanzamt Krefeld* (Krēfeldes Finanšu pārvalde) par izmantojamo aprēķināšanas metodi, lai noteiktu tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN) par 2004. gadu, kā arī šī nodokļa atskaitāmās daļas koriģēšanu saistībā ar dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas celtniecību un uzturēšanu, proti, izmantošanu vienlaicīgi darījumiem, kas dod atskaitīšanas tiesības, un darījumiem, kas nedod atskaitīšanas tiesības.

3. Izskatot šo lietu, Tiesai it īpaši būs jāsniedz vairāki skaidrojumi par sprieduma *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) tvērumu, kā arī par iespēju dalībvalstīm, veicot grozījumu tiesību aktos, noteikt pienākumu veikt PVN sākotnēji veiktā atskaitījuma koriģēšanu par gadiem pirms minētā grozījuma stāšanās spēkā, tostarp par ēkas daļām, kuru izmantojums neatšķiras no sākotnēji plānotā izmantojuma.

1 — Oriģinālvaloda – franču.

2 — OV L 145, 1. lpp.

3 — OV L 102, 18. lpp.

4. Vispirms norādišu, ka, pamatojoties uz spriedumu *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689), manuprāt, uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem varētu sniegt samērā vienkāršu atbildi tādējādi, ka ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmo daļu un 19. panta 1. punktu nav saderīgs tas, ka dalībvalsts saistībā ar visām dažādiem mērķiem izmantojamām precēm un pakalpojumiem sistemātiski un nediferencēti dod priekšroku tiesību atskaitīt iepriekš samaksāto PVN apjoma noteikšanas metodei, kas nav sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums un kurš ir paredzēts iepriekš minētajos pantos.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

5. Sestās direktīvas 17. pantā “Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma” ir noteikts:

“1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..].

6. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā [PVN] daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

Šo daļu saskaņā ar 19. pantu nosaka visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs. Dalībvalstis arī var:

[..]

c) atļaut vai prasīt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu;

[..].”

6. Sestās direktīvas 19. panta “Atskaitāmās daļas aprēķināšana” 1. punktā ir noteikts:

“Daļu, kas atskaitāma atbilstīgi 17. panta 5. punkta pirmajai daļai, veido daļskaitlis:

— par kura skaitītāju ņem kopējo gada apgrozījuma summu bez pievienotās vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms atbilstīgi 17. panta 2. un 3. punktam,

— par kura saucēju ņem kopējo gada apgrozījuma summu bez pievienotās vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, kas iekļauti skaitītājā, un uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms.

[..].”

7. Sestās direktīvas 20. panta “Atskaitījumu koriģēšana” 1. un 2. punkts ir formulēti šādi:

“1. Sākotnējo atskaitījumu koriģē saskaņā ar procedūru, kādu nosaka dalībvalstis, jo īpaši:

- a) ja šis atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības;
- b) ja pēc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo summu, piemēram, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi; [..].

2. Ražošanas līdzekļiem koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir iegādāti vai ražoti. Koriģēšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem noteiktā nodokļa. Koriģēšanu veic, balstoties uz svārstībām atskaitīšanas tiesībās nākamajos gados attiecībā pret atskaitīšanas tiesībām tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti.

Atkāpjoties no iepriekšējās daļas, dalībvalstis var veikt koriģēšanu pilnus piecus gadus, sākot no brīža, kad šos ražošanas līdzekļus pirmoreiz lieto.

Nekustamam īpašumam, kas iegādāts kā ražošanas līdzeklis, koriģēšanas laiku var pagarināt līdz pat divdesmit gadiem.

B – Vācijas tiesības

8. Attiecīgie Vācijas tiesiskā regulējuma noteikumi, kas piemērojami PVN jomā, ir iekļauti 1999. gada Apgrozījuma nodokļa likumā (*Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, 1270. lpp.*; turpmāk tekstā – “Apgrozījuma nodokļa likums”).

9. Apgrozījuma nodokļa likuma 4. pantā “Piegāžu un citu pakalpojumu atbrīvojumi no nodokļa” ir paredzēts:

“Šādi darījumi, uz kuriem attiecas 1. panta 1. punkta 1) apakšpunkts, ir atbrīvoti no nodokļa:

[..]

12. a) nekustamā īpašuma izīrēšana un iznomāšana, [..].”

10. Apgrozījuma nodokļa likuma 15. pantā ir paredzēts:

“(1) Uzņēmējs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1. saskaņā ar likumu maksājamu nodokli par preču piegādēm un citiem pakalpojumiem, ko tā uzņēmumam ir sniedzis cits uzņēmējs.

[..]

(2) Netiek atskaitīts priekšnodoklis, kas samaksāts attiecībā uz preču piegādi, importu un iegādi Kopienā, kā arī attiecībā uz citu pakalpojumu sniegšanu, kurus uzņēmējs izmanto šādu darījumu veikšanai:

1. no nodokļa atbrīvotiem darījumiem;

[..].

(4) Ja uzņēmējs savai uzņēmējdarbībai izmanto preces, kas piegādātas, importētas vai iegādātas Kopienā, vai tam sniegto pakalpojumu tikai daļēji, lai veiktu darījumus, attiecībā uz kuriem nepastāv atskaitīšanas tiesības, nav iespējama tās priekšnodokļa daļas atskaitīšana, kura saimnieciskā ziņā attiecas uz minētajiem darījumiem. Uzņēmējs var saprātīgi novērtēt summas, kas nedod atskaitīšanas tiesības.”

11. 2003. gada Likumā par nodokļu grozījumiem (*Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, 2645. lpp.*), kas stājies spēkā 2004. gada 1. janvārī, šajā tiesību normā ir pievienots trešais teikums, kas ir formulēts šādi:

“Nodokļa neatskaitāmās daļas aprēķināšana atbilstoši apgrozījuma, kurš izslēdz priekšnodokļa atskaitīšanu, procentuālai attiecībai pret apgrozījumu, par kuru priekšnodokli var atskaitīt, ir pieļaujama tikai tad, ja nav iespējas ekonomiski pamatoti to iekļaut kaut kur citur.”

12. Iemesli, kuru dēļ likumdevējs pievienoja šo teikumu un kuri izriet no iepriekš minētā likuma, ir šādi:

“Šī noteikuma mērķis ir panākt saprātīgu sadali, ja par piegādēm vai citiem pakalpojumiem ir samaksāts priekšnodoklis. Šī jaunā sistēma ierobežo sadales kritērija, kura pamatā ir apgrozījums, kā vienīgā sadales kritērija izmantošanu. Šo sadales kritēriju drīkst izmantot tikai tad, ja cita ekonomiska piesaiste nav iespējama. Šis grozījums ir nepieciešams, jo *Bundesfinanzhof* [(Federālā Finanšu tiesa)] savā 2001. gada 17. augusta spriedumā [...] ir lēmusi, ka samaksātā priekšnodokļa summas sadale atbilstoši proporcijai starp lejupējiem darījumiem ir jāatzīst par saprātīgu novērtējumu Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta izpratnē. Tomēr šī sadales kritērija, kura pamatā ir apgrozījums, kā vispārējā sadales kritērija piemērošana, it īpaši saistībā ar dažādiem mērķiem izmantojamu ēku celtniecību, izraisītu neprecīzu sadali; [...]. Tomēr Sestajā direktīvā nav noteikts, ka šis sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums, ir obligāti jāizmanto kā vispārējs sadales kritērijs. Šāda “*prorata*” [atskaitāmās daļas] sistēma [...] dalībvalstīm nav obligāti jāizmanto, jo saskaņā ar 17. panta 5. punkta trešo daļu tās var noteikt no šīs sistēmas atšķirīgus sadales kritērijus. Attiecībā uz ēku iegādi ir arī iespējams veikt samaksātā priekšnodokļa sadali, ņemot vērā saikni starp ražošanas vērtību un tirgus vērtību [...].”

13. Apgrozījuma nodokļa likuma 15.a panta “Priekšnodokļa koriģēšana” 1. un 2. punktā ir noteikts:

“(1) Ja sastāvdaļas, kas ir ņemtas vērā, nosakot sākotnēji veikta atskaitījuma summu, ir grozītas pirmo piecu gadu laikā pēc ražošanas līdzekļu izmantošanas, ir jāmaksā kompensācija katrā kalendārajā gadā atbilstoši šiem grozījumiem, koriģējot ar iegādes vai celtniecības izmaksām saistīto priekšnodokļa atskaitījuma summu. Attiecībā uz nekustamo īpašumu, tostarp to būtiskām sastāvdaļām, koriģēšanu, kurai ir piemērojami civillikuma noteikumi par ēkām, un celtniecību uz citam piederoša zemesgabala, piecu gadu termiņu aizstāj ar desmit gadu termiņu.

(2) 1. apakšpunktā paredzētās korekcijas mērķiem katrā izmaiņām atbilstošajā kalendārajā gadā ir jāatvelk 1. apakšpunkta pirmajā teikumā paredzētajos gadījumos viena piektā daļa un otrajā teikumā paredzētajos gadījumos viena desmitā daļa no priekšnodokļa summām, kas bija jāmaksā par šo precī [...]”

III – Pamatlieta, prejudiciālie jautājumi un tiesvedība Tiesā

14. Laikposmā no 1999. līdz 2004. gadam nekustamā īpašuma personālsabiedrība *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* tai piederošajā zemesgabalā veica vecās ēkas nojaukšanas darbus un uzbūvēja komercnolūkiem un dzīvokļiem paredzētu ēku. Šī ēka tika pabeigta 2004. gadā, tajā ir seši dzīvokļi un biroji un desmit pazemes autostāvvietas. Dažas no šīm vienībām un autostāvvietām tika izīrētas no 2002. gada oktobra.

15. Taksācijas laikposmā, kas attiecas uz 1999.–2003. gadu, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* aprēķināja savas tiesības atskaitīt samaksāto PVN saistībā ar nojaukšanas un celtniecības darbiem, piemērojot sadales kritēriju, kura pamatā ir attiecība starp apgrozījumu, ko būtu jārada komercplatību iznomāšanai (kurai piemēro PVN), un apgrozījumu no citiem iznomāšanas darījumiem (kuri ir atbrīvoti no PVN) (turpmāk tekstā – “sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums”). Saskaņā ar šo sadales kritēriju PVN atskaitāmā daļa bija 78,15 %. Saistībā ar divām sūdzībām, kas iesniegtas par PVN summu, ko varēja atskaitīt par 2001. un 2002. finanšu gadu, Krēfeldes Finanšu pārvalde apstiprināja šo sadales kritēriju.

16. 2004. gadā dažas ēkas daļas, kuras sākotnēji bija plānots izmantot ar PVN apliekamiem darījumiem, tika izīrētas, nepiemērojot PVN. Lai koriģētu sākotnēji veiktos priekšskaitījumus, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* savā deklarācijā par 2004. finanšu gadu aprēķināja kompensācijas maksājuma summu, ko noteica, piemērojot sadales kritēriju, kura pamatā ir apgrozījums. Kopumā *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* atlīdzināmā PVN summa bija aptuveni EUR 3500 apmērā.

17. Krēfeldes Finanšu pārvalde noraidīja šo aprēķina veidu, jo, tā kā bija stājies spēkā Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums, sadales kritēriju, kura pamatā ir apgrozījums, tā varēja izmantot tikai tad, ja saistībā ar jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem nebija iespējams piemērot nevienu citu atskaitīšanas metodi. Tā kā saistībā ar ēkas nojaukšanu vai celtniecību izmantotajām precēm un pakalpojumiem atskaitāmo nodokli ir iespējams noteikt precīzāk, ņemot vērā attiecību starp komercelpu platību (kvadrātmetros) un dzīvokļiem izmantojamo platību (turpmāk tekstā – “sadales kritērijs, kura pamatā ir platība”), Krēfeldes Finanšu pārvalde uzskatīja, ka *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* bija jāpiemēro šāds sadales kritērijs. Tāpēc samaksātā PVN priekšnodokļa summu, kas attiecās uz laikposmu no 1999. līdz 2004. gadam saistībā ar celtniecības izmaksām, Krēfeldes Finanšu pārvalde sadalīja starp dažādām komercelpām un dzīvokļiem izmantotajām telpām un katrai telpai noteica korekcijas summu, tostarp telpām, kuru faktiskais izmantojums neatšķīrās no sākotnēji plānotā izmantojuma, piemērojot sadales kritēriju, kura pamatā ir platība. Krēfeldes Finanšu pārvalde noteica atskaitījumu 38,74 % apmērā, kas atbilda visai ēkas platībai, kuras izīrēšana ir apliekama ar nodokli, un noteica *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* atmaksājamo PVN summu par 2004. gadu EUR 950 apmērā.

18. *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa) daļēji atcēla šo pārskaitītā nodokļa paziņojumu, pamatojoties uz to, ka sadales kritērijs, kura pamatā ir platība, varēja tikt piemērots tikai attiecībā uz PVN, kurš bija jāmaksā saistībā ar attiecīgās ēkas uzturēšanas izmaksām, kas radās no 2004. gada. Tādējādi tā noteica, ka *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* atmaksājamā PVN summu par 2004. gadu bija EUR 1700 apmērā.

19. Abas pamatlīetas puses par šo spriedumu iesniedza *Revision* [kasācijas] sūdzību *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa).

20. Saskaņā ar iesniedzējtiesas viedokli strīds, pirmām kārtām, rada jautājumus par Tiesas veikto Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta interpretāciju spriedumā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689).

21. Šī tiesa vispirms atgādina, ka lietā, kurā tika pasludināts spriedums *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304), šī sprieduma 21. punktā Tiesa ir lēmusi, ka “[pārdošanas cenas] sadale starp daļu, kas ir izmantojama nodokļa maksātāja profesionālajai darbībai, un daļu, kas ir paredzēta personiskai lietošanai, ir jāveic, ņemot vērā nevis ģeogrāfisko sadalījumu, bet profesionālās lietošanas un privātās lietošanas proporciju iegādes gadā”.

22. Izdarot secinājumus no šī risinājuma, *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) 2001. gada 17. augusta spriedumā nosprieda, ka, “ja tiek [...] iegādāta vai uzcelta ēka [...], kas tiks izmantota “dažādiem mērķiem”, [...] priekšnodokļa summas nedrīkst sadalīt ne atbilstoši “ieguldījumu kritērijam” [...], ne telpiskai (“ģeogrāfiskajai”) piesaistei; tieši otrādi, ir jābalstās uz visas ēkas izmantojuma, ko veido ar nodokļiem apliekamie un neapliekamie darījumi, “procentuālo” sadali [...]”.

23. Pēc šī sprieduma Vācijas nodokļu administrācija daļēji grozīja savu iepriekšējo praksi un ieviesa nošķirumu, saskaņā ar kuru attiecīgais PVN attiecas vai nu uz ēkas iegādes vai celtniecības izmaksām, vai tās izmantošanas, saglabāšanas un/vai uzturēšanas izmaksām. Pirmajā gadījumā atskaitījums tiek aprēķināts, ņemot vērā to ēkas daļu, kas tiek izmantota ar nodokli apliekamiem darījumiem. Otrajā gadījumā atskaitījumu turpina aprēķināt, ņemot vērā to ēkas daļu, par kuru ir jāmaksā PVN, un sadales kritērijs tiek izmantots, tikai lai noteiktu atskaitīšanas tiesību apjomu attiecībā uz samaksāto PVN par piegādēm vai pakalpojumiem, kurus nevarēja piesaistīt konkrētai ēkas daļai vai kas ir saistīti ar koplietošanas daļām.

24. Šajā kontekstā iesniedzējtiesa jautā, vai gadījumā pašreizējā nodokļu prakse netika apstrīdēta spriedumā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689).

25. Pirmkārt, šī tiesa norāda, ka Tiesa šajā spriedumā ir lēmusi, ka sadales kritērijs un tātad jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem piemērojamā nodokļu atskaitīšanas metode, kas atšķiras no Sestajā direktīvā paredzētās metodes, kuras pamatā ir apgrozījums, varēja tikt izmantota tikai tad, ja šī metode nav piemērojama visiem jauktas izmantošanas gadījumiem un ja ar tās palīdzību atskaitīšanas tiesības tiek noteiktas precīzāk. Saskaņā ar iesniedzējtiesas viedokli, Tiesa esot nospriedusi, ka Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums nav saderīgs ar Sesto direktīvu, ciktāl tādējādi attiecībā uz jaukta veida darījumos izmantojamām precēm tiek noteikta atskaitīšanas sistēma, kas esot vispārēja atkāpe no sadales kritērija, kura pamatā ir apgrozījums. Tomēr attiecībā uz nosacījumu, saskaņā ar kuru izmantojamai metodei ir jānodrošina precīzāka veicamā atskaitījuma sadale, iesniedzējtiesa norāda, ka šajā lietā tas tā esot, jo sadales kritērija, kura pamatā ir platība, piemērošana kopumā esot precīzāka nekā tā, kura pamatā ir apgrozījums. No tā izrietot, ka pirms sprieduma *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) pasludināšanas Vācijas tiesu un administrācijas piemērotajai metodei, proti, noteikt, kurai ēkas daļai bija piemērojams PVN, un piemērot sadales kritēriju tikai atlikušajām summām, kas attiecās uz ēkas daļām, kuras faktiski tika izmantotas dažādiem mērķiem, būtu jādod priekšroka, jo tā tiktu sasniegti precīzāki rezultāti nekā tie, kas tiktu iegūti, piemērojot sadales kritēriju, kura pamatā ir apgrozījums.

26. Otrkārt, iesniedzējtiesa norāda, ka spriedumā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) Tiesa ir precizējusi, ka dalībvalstij sniegto iespēju attiecībā uz jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem izmantot citu atskaitīšanas metodi, kas nav Sestajā direktīvā paredzētā metode, var tikai “attiecīgam darījumam, kurš ir dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas celtniecība”. Tādēļ šī tiesa, kas uzskata, ka tā pati metode, proti, kuras pamatā ir platība, esot jāpiemēro PVN summām, kas attiecas uz ēkas celtniecību vai iegādi, un summām, kas attiecas uz tās izmantošanas, saglabāšanas vai uzturēšanas izmaksām, vēlas noskaidrot, vai šāda sistēmu pielīdzināšana ir saderīga ar minēto spriedumu.

27. Otrām kārtām, iesniedzējtiesa konstatē, ka, lai arī Tiesai jau ir bijusi iespēja atzīt, ka tiesību akta grozījuma dēļ var rasties pienākums koriģēt konkrētus PVN atskaitījumus, līdz šim brīdim tā esot lēmusi tikai par tiesību aktu grozījumiem, kas attiecas uz pašām tiesībām atskaitīt nodokli. Šajos apstākļos esot šaubas par to, vai ar Sestās direktīvas 20. pantu dalībvalstij ir ļauts prasīt nodokļa maksātājam veikt PVN koriģēšanu, ja šī valsts izdara grozījumu attiecībā uz jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem piemērojamo nodokļa atskaitīšanas metodi, arī tad, ja šis nodokļa maksātājs turpina izmantot ēkas daļas ar nodokli apliekamiem darījumiem atbilstoši savam sākotnējam nodomam un ja viņš nav pieļāvis nedz neprecizitātes sākotnējo atskaitījumu aprēķinā, nedz arī guvis nepamatotu priekšrocību no sākotnēji veiktās atskaitīšanas.

28. Trešām kārtām, iesniedzējtiesa jautā, vai šādos apstākļos kā pamatlietā ar tiesiskās palāvības un tiesiskās noteiktības aizsardzības principiem nav saderīgs tas, ka tiek veikta PVN koriģēšana. Proti, šī tiesa, pirmkārt, norāda, ka Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums varētu būt nepietiekami precīzs, jo visos jaukta izmantojuma gadījumos ar to ir ieviesta atkāpe no Sestās direktīvas 17. panta 5. punktā paredzētā vispārējā noteikuma. Otrkārt, tā norāda, ka jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem piemērojamo aplikšanas ar nodokli metodi, kuru bija izmantojusi *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR*, dažus gadus bija apstiprinājušas kompetentās administratīvās un tiesu iestādes. Treškārt, iesniedzējtiesa precīzē, ka valsts tiesību aktos nav skaidri paredzēta tiesību norma, kurā būtu noteikts, ka Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešā teikuma stāšanās spēkā var izraisīt PVN koriģēšanu, un ka tajos nav paredzēti pārejas noteikumi. Visbeidzot tā uzsver, ka jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem piemērojamās nodokļa atskaitīšanas metodes grozījumiem nav imperatīvs raksturs, un sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums, joprojām tiek uzskatīts par saprātīgu novērtējumu Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta izpratnē, lai arī sākot no 2004. gada 1. janvāra tas tiek piemērots pakārtoti.

29. Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) nolēma tiesvedību apturēt un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Eiropas Savienības Tiesa ir lēmusi, ka [Sestās direktīvas] 17. panta 5. punkta trešajā daļā dalībvalstīm ir atļauts dot priekšroku tādām PVN priekšnodokļa atskaitāmās daļas par attiecīgo darījumu, kurš ir dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas celtniecība, aprēķināšanas sadales kritērijam, kas atšķiras no sadales kritērija, kura pamatā ir apgrozījums un kurš ir norādīts šīs direktīvas 19. panta 1. punktā, ar nosacījumu, ka izmantotā metode garantē precīzāku minētās atskaitāmās daļas noteikšanu (spriedums *BLC Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689).
- a) Vai saistībā ar dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas iegādi vai celtniecību saņemtie pakalpojumi, kuru nodokļa aprēķina bāze ietilpst iegādes vai celtniecības izmaksās, precīzākai atskaitāmo priekšnodokļa summu noteikšanai vispirms tiek piesaistīti ēkas izmantošanas darījumiem (apliekamiem vai neapliekamajiem ar nodokļiem) un tikai pēc tam atlikušais priekšnodoklis tiek sadalīts saskaņā ar kritēriju, kura pamatā ir platība vai apgrozījums?
- b) Vai Eiropas Savienības Tiesas spriedumā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) noteiktie principi un atbilde uz iepriekšējo jautājumu attiecas arī uz priekšnodokļa summām par saistībā ar dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas lietošanu, saglabāšanu vai uzturēšanu saņemtajiem pakalpojumiem?
- 2) Vai [Sestās direktīvas] 20. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētā sākotnēji atskaitītā priekšnodokļa koriģēšana ir piemērojama arī situācijā, kad priekšnodokļus saistībā ar dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas celtniecību nodokļa maksātājs ir sadalījis, izmantojot šīs direktīvas 19. panta 1. punktā paredzēto un arī valsts tiesību aktos atļauto metodi, kuras pamatā ir apgrozījums, un vēlāk koriģēšanas perioda laikā dalībvalsts nosaka, ka priekšroka jādod citam sadales kritērijam?
- 3) Ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir apstiprinoša: vai tiesiskās noteiktības princips un tiesiskās palāvības aizsardzības princips liedz piemērot [Sestās direktīvas] 20. pantu, ja iepriekš minētajā gadījumā dalībvalsts nepārprotami neliek koriģēt priekšnodokli un arī nepieņem pārejas noteikumus un ja nodokļa maksātāja veikto priekšnodokļa sadali atbilstoši metodei, kuras pamatā ir apgrozījums, *Bundesfinanzhof* [(Federālā Finanšu tiesa)] kopumā bija atzinusi par piemērotu?”

30. Par šiem jautājumiem rakstveida apsvērumus iesniedza Vācijas valdība un Apvienotās Karalistes valdība, kā arī Eiropas Komisija. Šīs ieinteresētās puses arī tika uzklaustītas tiesas sēdē 2015. gada 9. jūlijā.

IV – Analīze

A – Ievada apsvērumi

31. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā lūdz precizēt sprieduma *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) tvērumu saistībā ar PVN atskaitāmās daļas aprēķināšanas noteikumiem, kas attiecas, pirmkārt, uz tā sauktās “dažādiem mērķiem izmantojamās” ēkas, proti, kas tiek lietota gan darījumiem, kas piešķir atskaitīšanas tiesības (piemēram, komerciālu īres līgumu noslēgšana attiecībā uz dažām ēkas daļām), gan arī darījumiem, kas šādas tiesības nepiešķir (piemēram, dzīvokļu īres līgumi), celtniecības un realizācijas izmaksām (pirmā jautājuma a) punkts) un, otrkārt, uz šīs ēkas izmantošanas un uzturēšanas izmaksām (pirmā jautājuma b) punkts). Šis jautājums galvenokārt attiecas uz Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta interpretāciju.

32. Ar otro un trešo jautājumu, kas, manuprāt, ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa jautā par ierobežojumiem, kas ir noteikti vai nu ar Sestās direktīvas 20. panta 2. punktu, vai ar tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības aizsardzības principiem, dalībvalsts tiesībām pēc grozījuma tiesību aktā par PVN atskaitījuma aprēķināšanas noteikumiem ieviešanas, nosakot nodokļa maksātājam pienākumu koriģēt PVN atskaitījumu, kas tika noteikts pirms šī grozījuma stāšanās spēkā.

33. Lai arī šie jautājumi galvenokārt attiecas uz nodokļu režīmu, kas ir piemērojams tādi dažādiem mērķiem izmantojamai ēkai kā pamatlīdētā, tomēr ir jānorāda, ka izskatāmajā lietā, kā tas izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma un ieinteresēto pušu apsvērumiem, rodas vairāki jautājumi par to, vai ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punktu, kā arī tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības aizsardzības principiem ir saderīga tāda valsts tiesību norma kā Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums, kas ir ieviesta no 2004. gada 1. janvāra.

34. Šiem jautājumiem piemīt nianse, kas ir gandrīz identiskas tām, kuras bija lietā, kurā tika pasludināts spriedums *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689), un par kurām līdzīgos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) bija iesniegusi lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu. Šīs lietas – kas tieši attiecās uz PVN atskaitāmās daļas aprēķināšanas noteikumiem saistībā ar jauktas izmantošanas ēkas celtniecības izmaksām – pamatā bija arī ar Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešo teikumu izdarīts grozījums tiesību aktā attiecībā uz aprēķināšanas noteikumiem par PVN atskaitīšanu saistībā ar visām jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem, ar ko sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums, tika pārcelts uz “pozīciju, kas ir ievērojami zemāka”⁴, lai arī, ņemot vērā Sestās direktīvas mērķi un noteikumus, šim kritērijam principā ir jānodrošina priekšroka, kā es to detalizēti atgādināšu turpinājumā.

35. Spriedumā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 17. un 18. punkts) Tiesa tiešām nosprieda, ka, “ja dalībvalstij tiktu atļauts pieņemt tādus tiesību aktus, kādus apraksta iesniedzējtiesa, ar kuriem būtu noteikta vispārēja atkāpe no Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā un otrajā daļā, kā arī 19. panta 1. punktā ieviestajiem noteikumiem, tas būtu pretrunā šai direktīvai”, precizējot, ka “šāda interpretācija turklāt atbilst Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas mērķim, kuras noteikumus var piemērot noteiktos gadījumos [..]”.

36. Tomēr nedz Vācijas valdība, nedz, šķiet, *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) nav izdarījušas secinājumus no šī konstatējuma, kas skaidri attiecās uz Vācijas likumdevēja pieņemtu Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešo teikumu, kura piemērošana atkal tiek apšaubīta pamatlīdētā.

4 — Ģenerālvokāta P. Kruza Viljalona [P. Cruz Villalón] izteikums viņa secinājumā lietā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:245) 44. punktā.

37. Tādējādi, kā paskaidrošu turpinājumā, Tiesas secinājums sprieduma *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) 17.–19. punktā nozīmē, ka Vācijas Federatīvā Republika nav ievērojusi attiecīgos Sestās direktīvas noteikumus un tādējādi Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums nav piemērojams privātpersonām. Tā kā šo seku dēļ mana atbilde uz ikvienu no iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem lielā mērā ir lieka, šos jautājumus es sīki iztirzāšu tikai pakārtoti.

B – *Galvenokārt par Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta un 19. panta 1. punkta interpretāciju un Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešā teikuma nepiemērojamību*

38. PVN, kura slogs pilnībā gulstas uz galapatērētāju, raksturo tā neitralitāte visās ražošanas un tirgvedības procesa stadijās. Līdz gala patērētāja stadijai nodokļa maksātāji, kas piedalās ražošanas un tirgvedības procesā, nodokļa administrācijai maksā PVN summas, kas ietvertas klientu rēķinos (lejupēji iekasētais PVN), no tām atskaitot PVN summas, ko pārskaitījuši saviem piegādātājiem (atskaitāmais PVN priekšnodoklis).

39. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu, ja nodokļa maksātājs iegādājas preces vai izmanto pakalpojumus darījumu īstenošanai, kas ar nodokli apliekami lejupēji, tam ir tiesības atskaitīt PVN, ar ko bija aplikta minēto preču vai pakalpojumu iegāde. Kā atkārtoti norāda Tiesa, atskaitīšanas tiesības, kas var tikt īstenotas uzreiz attiecībā uz visu PVN, kas ir bijis jāmaksā par augšupējiem darījumiem, kas apliekami ar nodokli, ir daļa no PVN reglamentējošā mehānisma un tās principā nevar ierobežot⁵.

40. Sarežģījumi tomēr var rasties “jaukta veida” darījumos izmantojamu preču un pakalpojumu gadījumos, proti, kad nodokļa maksātājs, kas savas saimnieciskās darbības ietvaros iegādājies preces vai pakalpojumus, tos izmanto daļēji saviem darījumiem darbībai, par ko aprēķināms nodoklis, un daļēji – citiem mērķiem.

41. Kā man ir bijusi iespēja norādīt, Sestajā direktīvā ir paredzēti divu veidu noteikumi attiecībā uz izmantošanu jaukta veida darījumos⁶.

42. Tomēr šajā lietā ir aplūkots tikai viens no veidiem. Tas ir veids, kuram ir piemērojams Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts⁷.

43. Ar šo tiesību normu paredzētais režīms attiecas uz PVN priekšnodokli saistībā ar izdevumiem, kas saistīti vienīgi ar par augšupējiem darījumiem, no kuriem daži dod atskaitīšanas tiesības, un citiem darījumiem, kas nedod atskaitīšanas tiesības, jo tiem ir piešķirts atbrīvojums no nodokļa⁸. Tāpat kā pamatlietā tas attiecas uz izmaksām, kas rodas saistībā ar darījumiem ēkas, kas ir izmantojama izīrēšanas darījumiem gan komerciāliem (ar nodokli apliekamiem), gan dzīvošanas (no nodokļa atbrīvotiem) mērķiem.

44. Tādā gadījumā atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajai daļai atskaitīšana ir atļauta tikai par to PVN daļu, kas ir samērīga ar pirmo ar nodokli apliekamo darījumu summu⁹.

5 — Skat. it īpaši spriedumus *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 24. punkts), kā arī *Larentia + Minerva un Marenave Schifffahrt* (C-108/14 P un C-109/14 P, EU:C:2015:496, 22. punkts).

6 — Skat. manus secinājumus lietā *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2008:769, 23.–30. punkts).

7 — Otrais veids, kas nav aplūkots šajā lietā, attiecas uz preču un pakalpojumu izmantošanu gan saimnieciskiem darījumiem, kas dod tiesības atskaitīt nodokli, gan citiem mērķiem, kas nav nodokļa maksātāja uzņēmuma mērķi.

8 — Šajā ziņā skat. it īpaši spriedumus *Securenta* (C-437/06 P, EU:C:2008:166, 33. punkts), kā arī *Larentia + Minerva un Marenave Schifffahrt* (C-108/14 P un C-109/14 P, EU:C:2015:496, 26. un 27. punkts).

9 — Skat. it īpaši spriedumus *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 53. punkts); *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 17. punkts); *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 13. punkts) un *Le Cr dit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 28. punkts).

45. Atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta otrajai daļai atskaitīšanas tiesības tiek noteiktas atbilstoši atskaitāmā daļai, kuru aprēķina saskaņā ar šīs direktīvas 19. panta 1. punktu¹⁰, proti, saskaņā ar sadales kritēriju, kura pamatā ir apgrozījums.

46. Tomēr, kā ir precizējusi Tiesa, ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešo daļu, kas sākas ar vārdiem “[dalībvalstis] tomēr”, ir noteikta atkāpe no šī punkta pirmajā un otrajā daļā paredzētā noteikuma¹¹.

47. Ar šo pantu dalībvalstīm ir atļauts izvēlēties vienu no tā trešajā daļā uzskaitītajām atskaitīšanas tiesību noteikšanas metodēm, tostarp iespēju “atļaut vai prasīt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu” (17. panta 5. punkta trešās daļas c) apakšpunkts), kas Tiesas ieskatā ietver sadales kritēriju, kura pamatā ir jauktai izmantošanai paredzētas ēkas daļas platība¹².

48. Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešā daļa tomēr ir jāuzskata par atkāpi no minētā panta pirmās un otrās daļas¹³.

49. Īstenojot ar šo tiesību normu piešķirtās pilnvaras, dalībvalstīm ir jāievēro Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmās daļas lietderīgā iedarbība, mērķis un sistēma, kā arī principi, uz kuriem ir balstīta kopējā PVN sistēma, proti, nodokļu neitralitātes un samērīguma principi¹⁴.

50. Tāpēc dalībvalstu pilnvaras noteikt PVN atskaitījumu aprēķināšanas metodi, kas atšķiras no tās, kuras pamatā ir apgrozījums, ir ierobežotas.

51. Kā tas it īpaši izriet no spriedumiem *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) un *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056), dalībvalstīm piešķirto pilnvaru īstenošana, šķiet, ir pakārtota divu kumulatīvu nosacījumu izpildei.

52. Pirmkārt, dalībvalstij “attiecīgajam darījumam”¹⁵ vai vismaz “noteiktos gadījumos”¹⁶, vai lai ņemtu vērā “noteiktu darbību īpašo raksturu”¹⁷, ir jāizvēlas viena no aprēķināšanas metodēm, kas nav metode, kuras pamatā ir apgrozījums. Citiem vārdiem sakot un katrā ziņā alternatīvā aprēķināšanas metode nav jāpiemēro kā vispārēja atkāpe no metodes, kuras pamatā ir apgrozījums¹⁸.

53. Otrkārt, izvēlētajai alternatīvajai metodei ir jāgarantē, ka tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli apjoma¹⁹ noteikšana ir “precīzāka” nekā tad, ja tiktu piemērots sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums²⁰.

10 — Spriedumi *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 18. punkts); *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 14. punkts) un *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 29. punkts).

11 — Spriedumi *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 19. punkts) un *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:245, 15. punkts).

12 — Skat. spriedumu *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 24. punkts).

13 — Spriedumi *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 16. punkts) un *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056, 18. punkts).

14 — Skat. spriedumus *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 16. un 22. punkts); *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 52. punkts), kā arī *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056, 27. punkts).

15 — Spriedums *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 19. un 24. punkts).

16 — Turpat (18. un 20. punkts).

17 — *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056, 29. punkts).

18 — Spriedums *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 17. punkts).

19 — Spriedums *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 18., 24. un 26. punkts, kā arī sprieduma rezolutīvā daļa).

20 — Skat. arī spriedumu *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056, 32. punkts).

54. Tiesas argumentācijā spriedumā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) šie divi nosacījumi, šķiet, precīzē Sestās direktīvas galamērķa, mērķu un principu ievērošanu. Tie ļauj nodrošināt neitralitātes principa ievērošanu un daudz precīzāk noteikt atskaitīšanas tiesību apjomu ikreiz, kad tas ir pamatots, nesagrozot PVN atskaitījumu aprēķināšanas režīma pamatstruktūru, kas ir balstīta uz principiālu prioritāti sadales kritērijam, kura pamatā ir apgrozījums²¹.

55. Manuprāt, tikai ievērojot šos nosacījumus, dalībvalstij būs atļauts attiecībā uz jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem izvēlēties atskaitīšanas tiesību apjoma noteikšanas metodi, kas nav Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešā daļas c) apakšpunktā paredzētā metode.

56. Lai arī iesniedzējtiesa dažviet aplūko pirmo no minētajiem nosacījumiem, tā nav uzdevusi Tiesai jautājumu tieši par secinājumiem, kas ir jāizdara no tā, ka Vācijas Federatīvā Republika nepilda šo nosacījumu – šāds secinājums tomēr izriet no sprieduma *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) 17.–19. punkta.

57. Precīzāk, pirmkārt, tikai no atskaitīšanas tiesību noteikšanas aspekta iesniedzējtiesa jautā, vai, pieņemot, ka saistībā ar dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas uzturēšanas un saglabāšanas izdevumiem var piemērot PVN atskaitījumu aprēķināšanas metodi, kas nav sadales kritērijs, kura pamatā ir ar šiem izdevumiem saistītais apgrozījums, tāpat kā metodi, kuru piemēro saistībā ar minētās ēkas celtniecības izdevumiem un par kuru runa bija lietā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689), šī paplašināšana vienmēr izpilda nosacījumu attiekties uz “attiecīgo darījumu”.

58. Otrkārt, lai arī saistībā ar Tiesai uzdoto trešo jautājumu iesniedzējtiesa norāda uz Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešā teikuma pārmērīgi vispārīgo raksturu, tās jautājumi šajā ziņā attiecas tikai uz tiesiskās noteiktības principa ievērošanu gadījumā, ja šajā noteikumā netieši tiktu ietverta ar atpakaļejošu spēku piemērojama norma par nodokļa maksātāja sākotnēji veikto PVN atskaitījumu korigēšanu.

59. Savukārt iesniedzējtiesa nelūdz nekādus paskaidrojumus par apstākli, ka Vācijas Federatīvā Republika ir saglabājusi spēkā Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešā teikuma noteikumus un sadales kritērija, kura pamatā ir apgrozījums, tikai pakārtoto raksturu, kas izriet no šī noteikuma, pēc tam, kad tika pasludināts spriedums *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689).

60. Citiem vārdiem sakot, iesniedzējtiesa, šķiet, interpretē spriedumu *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689), neņemot vērā Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešā teikuma vispārējo redakciju, “it kā” Tiesa Vācijas likumdevējam būtu atļāvusi dot priekšroku citai aprēķina metodei, nevis sadales kritērijam, kura pamatā ir apgrozījums, neizpildot citu nosacījumu, ka alternatīvi piemērojamai aprēķina metodei ir jābūt precīzākai.

61. Ir taisnība, ka spriedumā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) ir vairākas neskaidrības.

62. Ņemot vērā aspektu, kas mūs interesē šobrīd, ir jānorāda, ka, lai arī šī sprieduma rezolutīvajā daļā ir norādīts, ka dalībvalstīm tādām attiecīgajam darījumam kā dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas celtniecība ir atļauts dot priekšroku tādām sadales kritērijam, kas nav sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums, “ar nosacījumu, ka izmantotā metode garantē precīzāku [...] atskaitāmās daļas noteikšanu”, sprieduma 19. punktā ir piebilsts, ka tas ir atļauts, “ievērojot principus, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatā”.

21 — Šajā ziņā skat. ģenerāladvokāta P. Krusa Viljalona secinājumus lietā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:245, 44. punkts).

63. Ņemot vērā sprieduma 16.–18. punktu, šis precizējums, šķiet, paredz ievērot PVN atskaitāmās daļas aprēķināšanas sistēmas pamatstruktūru, kas ir balstīta uz principiālu prioritāti, kas saistībā ar visiem jauktas izmantošanas gadījumiem ir piešķirta sadales kritērijam, kura pamatā ir apgrozījums, vai katrā ziņā ir izslēgts šī kritērija tikai pakārtots raksturs, kas tomēr izriet no Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešā teikuma.

64. Ja kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums, tiek uzskatīts par “galēji pakārtotu izvēli”²², kas ir piemērojams tad, kad visas citas atskaitīšanas metodes nav izmantojamas, nenoskaidrojot attiecīgo izmantošanu dažāda veida darījumiem, kā to dara Vācijas likumdevējs, netiek ievērota Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā noteiktā vispārējā norma un tās “mērķis, kurš ir norādīts tās preambulas divpadsmitajā apsvērumā, saskaņā ar kuru atskaitāmā daļa visās dalībvalstīs ir jāaprēķina vienādi”²³.

65. Protams, Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas c) apakšpunktā ir noteikts, ka dalībvalsts var “atļaut vai prasīt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu”.

66. Ja vien Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajai daļai netiek liegta lietderīgā iedarbība, šī atļauja tomēr nenozīmē, ka PVN atskaitījums ir jāaprēķina, ņemot vērā *visu* jaukta veida darījumos izmantojamo preču un pakalpojumu faktisko izmantojumu. Kā būtībā savos rakstveida apsvērumos apgalvo Apvienotās Karalistes valdība, Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas c) apakšpunkta mērķis ir tikai atļaut piemērot faktiskā izmantojuma metodi konkrētai precei un pakalpojumam kopumā vai daļai no tiem, ņemot vērā izmantojumu darījumos, kas atšķiras no augšupējiem darījumiem.

67. Tātad ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas c) apakšpunktu piešķirtā atļauja, manuprāt, nozīmē to, ka dalībvalsts skaidri un precīzi iepriekš izvēlas attiecīgos darījumus. Savukārt Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums tiek piemērots visām jauktos darījumos izmantotajām precēm un pakalpojumiem bez izšķirības, un tajā ir vispārēji paredzēts, ka sadales kritērija, kura pamatā ir apgrozījums, piemērošana ir “pieļaujama tikai tad, ja nav iespējas ekonomiski pamatoti to iekļaut kaut kur citur”, nesniedzot citus precizējumus, kas ir pretrunā Sestajai direktīvai, kā uz to pamatoti norāda Komisija.

68. Vācijas valdības ieskatā kopš 2014. gada 7. maija sprieduma pasludināšanas *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) esot sniegusi tādu Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešā teikuma interpretāciju, kas ir saderīga ar Sesto direktīvu tādējādi, ka sadales kritērija, kura pamatā ir apgrozījums, piemērošana ir pieļaujama tikai tad, ja *precizāka* ekonomiska piesaiste nav iespējama.

69. Saskaņā ar šādu atbilstīgu interpretāciju ir piemērojamas tikai tādas alternatīvas nodokļa atskaitīšanas metodes, kas nodrošina precizāku rezultātu salīdzinājumā ar to, ko iegūst, piemērojot sadales kritēriju, kura pamatā ir apgrozījums.

70. Tomēr tās mērķis vienkārši ir izpildīt otro nosacījumu, kas ir noteikts spriedumā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689). Turpretī tā neattiecas uz sadales kritērija, kura pamatā ir apgrozījums, pakārtoto raksturu, kas izriet no Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešā teikuma. Šāds pakārtotais raksturs ir pretrunā pirmajam nosacījumam, kas ir noteikts šajā spriedumā attiecībā uz minētā sadales kritērija pārākumu, vismaz attiecībā uz to, ka dalībvalsts, piemērojot Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešo daļu, izdara atšķirīgu un nosacītu citas metodes izvēli.

22 — Saskaņā ar ģenerāladvokāta P. Kruza Viljalona izteikumu lietā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:245, 52. punkts).

23 — Spriedums *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 17. punkts).

71. Ciktāl, šķiet, ir it īpaši grūti ar atbilstīgas interpretācijas metodes starpniecību saskaņot Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmo daļu ar Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešo teikumu, kas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai²⁴, šai tiesai, istenojot savas pilnvaras, ir jāgarantē pirmā no minētajiem nosacījumiem pilnīga iedarbība, atstājot neizpildītu otro²⁵.

72. Tādējādi, ja valsts likumdevējs ir pilnīgi skaidri precizējis gadījumus saistībā ar jaukta veida darījumus izmantojamām precēm un pakalpojumiem, kuriem ir piemērojama faktiskā izmantojuma metode, un ja šī metode nodrošina precīzāku rezultātu, Vācijas nodokļu iestādēm būtu jābūt saistošam sadales kritērijam, kura pamatā ir apgrozījums un kuru izmantoja prasītāja pamatlietā, pamatojoties uz skaidriem un beznosacījuma Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmās daļas un 19. panta 1. punkta noteikumiem.

73. Citiem vārdiem sakot, uzskatu, ka, tā kā Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums nav saderīgs ar Sesto direktīvu, ir jāatzīst, ka Vācijas Federatīvā Republika nav pienācīgi izmantojusi iespēju, kas tai ir piešķirta ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešo daļu, kā rezultātā šajā dalībvalstī tiek piemērots tikai sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums.

74. Šādos apstākļos jautājumi, kurus iesniedzējtiesas uzdeva par tādu atskaitīšanas tiesību apjoma aprēķina metodi, kas ir alternatīva sadales kritērijam, kura pamatā ir apgrozījums, vairs nerodas, jo pēdējā minētā ir jāpiemēro visos gadījumos saistībā ar jaukta veida darījumus izmantojamām precēm un pakalpojumiem un neatkarīgi no izdevumiem, kas bija radušies iepriekš. Turklāt ir acīmredzami, ka samaksātā PVN priekšnodokļa korigēšana, pamatojoties uz Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešā teikuma stāšanos spēkā, nav jāveic, jo šis noteikums nevar tikt piemērots prasītājam pamatlietā.

75. Tātad es ierosinu Tiesai nospriest, ka ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmo daļu un 19. panta 1. punktu nav saderīgs tas, ka dalībvalsts saistībā ar jaukta veida darījumus izmantojamām precēm un pakalpojumiem sistemātiski un nediferencēti dod priekšroku tādiem tiesību atskaitīt samaksātā PVN priekšnodokļa apjoma aprēķina metodei, kas nav sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums un kurš atbilstoši šiem pantiem ir jāpiemēro prioritāri. Ja nav skaidri identificēti darījumi, kuriem ir piemērojama aprēķina metode vai metodes, kurām arī ir jānodrošina precīzāks rezultāts nekā tas, ko iegūtu, izmantojot šo sadales kritēriju, kura pamatā ir apgrozījums, dalībvalsts nevar piemērot nodokļa maksātājam šīs citas metodes.

76. Ja Tiesa neatbalstītu iepriekš minēto analīzi un manis ierosināto atbildi, pakārtoti izskatīšu trīs iesniedzējtiesas uzdotos prejudiciālos jautājumus.

C – Pakārtoti par pirmo prejudiciālo jautājumu

77. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai samaksātais PVN priekšnodoklis saistībā ar dažādiem mērķiem izmantojamo ēku ir jāpiesaista attiecīgi ar nodokli apliekamiem un no nodokļa atbrīvotajiem ēkas izmantošanas darījumiem, kādēļ tikai PVN, kas attiecas uz neskartiem darījumiem (it īpaši ēkas koplietošanas daļām), ir jāsadala, piemērojot vispārējo sadales kritēriju (kura pamatā ir platība vai apgrozījums), vai, gluži pretēji, sadales kritērijs (kura pamatā ir platība vai apgrozījums) ir jāpiemēro visiem ar ēku saistītajiem darījumiem.

24 — Atgādināšu, ka atbilstīgas valsts tiesību interpretācijas pienākums attiecībā uz Savienības tiesībām it īpaši nevar kalpot par pamatu valsts tiesību *contra legem* interpretācijai: skat. it īpaši spriedumus *Lopes Da Silva Jorge* (C-42/11, EU:C:2012:517, 55. punkts) un *Association de médiation sociale* (C-176/12, EU:C:2014:2, 39. punkts).

25 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

78. Iesniedzējtiesa sadala šo jautājumu, ņemot vērā to, ka attiecīgie augšupējie izdevumi attiecas, pirmkārt, uz dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas celtniecības un realizācijas izmaksām (jau aplūkotās lietā, kurā pasludināts spriedums *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689)) un, otrkārt, uz ēkas uzturēšanas izmaksām (*Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) šajā lietā nebija uzdevusi jautājumu par to).

79. Šī nošķiruma, ņemot vērā augšupējās izmaksas, raksturs, kā to paskaidro iesniedzējtiesa, šķiet, izriet no interpretācijas, kādu Vācijas nodokļu iestādes un tiesas sniedza sprieduma *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) 21. punktam. Saskaņā ar šo interpretāciju dažādiem mērķiem izmantojamās ēkas celtniecības vai realizācijas izmaksas var tikt sadalītas, tikai ņemot vērā to ēkas daļu, kas izmantojama ar nodokli apliekamiem vai no nodokļa atbrīvotiem darījumiem, nevis ņemot vērā šīs ēkas platību, savukārt ēkas uzturēšanas izmaksas par pakalpojumiem, par kuriem ir samaksātas šīs summas, parasti ir ciešāka saikne ar ēkas platību, nevis apgrozījumu, kas ir saistīts ar šo platību.

80. Šī jautājuma pamatā, šķiet, ir jauna neskaidrība vai vismaz neveikli formulēts sprieduma *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) pamatojums.

81. Proti, lai arī būtībā minētā sprieduma 24. un 26. punkts, kā arī rezolutīvā daļa norāda, ka atskaitīšanas tiesību apjoma aprēķina metodei, kuru dalībvalsts ir izvēlējusies saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešo daļu, ir jāgarantē “precīzāka” samaksātā PVN priekšnodokļa atskaitījuma proporcionāla noteikšana salīdzinājumā ar to, kas izriet no sadales kritērija, kura pamatā ir apgrozījums, piemērošanas, šī sprieduma 23. punktā ir minēts, ka šīs daļas aprēķinam ir jābūt “pēc iespējas precīzākam”.

82. Tomēr, lai arī tas nav skaidri atspoguļots lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, no iesniedzējtiesas analīzes, šķiet, izriet, ka tās piedāvātā alternatīvas pirmā daļa, proti, sadales kritērija, kas ir balstīts uz Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmo vai trešo daļu, piemērošana tikai tām ēkas daļām, kuras faktiski tiek izmantotas dažādiem mērķiem, var nodrošināt vēl precīzāku rezultātu nekā to, kas izriet no aprēķina, kurš ir veikts, pamatojoties uz šāda kritērija piemērošanu visai attiecīgajai ēkai.

83. Tātad ir jāprecizē, vai dalībvalstij, īstenojot iespēju, kura tai ir piešķirta ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešo daļu, ir jāizvēlas visprecīzākā iespējamā aprēķināšanas metode vai tikai metode, kas garantē atskaitīšanas tiesību apjoma precīzāku aprēķinu nekā to, kas rodas, kad tiek piemērots sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums²⁶.

84. Par iesniedzējtiesas analīzi es izteikšu trīs komentārus.

85. Pirmkārt, iesniedzējtiesas veiktā nošķiršana, kas ir balstīta uz sprieduma *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) interpretāciju, manuprāt, nav transponējama Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta kontekstā, kas atšķirībā no šajā spriedumā aplūkotās situācijas attiecas tikai uz darījumiem, kurus nodokļa maksātājs ir īstenojis profesionālos nolūkos.

86. Kā savos rakstveida apsvērumos pamatoti uzsvēra Apvienotās Karalistes valdība, spriedums *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) attiecās uz jautājumu par to, vai personai, kas bija pārdevusi gan komerciāliem, gan personiskiem mērķiem izmantojamu ēku, bija jādeklarē PVN attiecībā uz personiskai lietošanai paredzēto ēkas daļu. Atgādinājusi, ka persona, kas veica darījumu privāti, nerīkojās kā PVN maksātāja, Tiesa minētā sprieduma 21. punktā precizēja, ka “[pārdošanas cenas] sadale, ņemot vērā nodokļa maksātāja profesionālo darbību un personisko lietošanu, ir jāveic, pamatojoties uz profesionālās lietošanas un privātās lietošanas proporciju iegādes gadā un nevis pamatojoties uz ģeogrāfisko sadalījumu”, proti, citiem vārdiem sakot, atkarībā no ēkas dažādu platību lietošanas.

26 — Šādi Apvienotās Karalistes valdība saprata apsvērumus, kas ir iesniedzējtiesas pirmā prejudiciālā jautājuma pamatā.

87. Šis vērtējums, kā izriet no atsaucies sprieduma *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) 21. punktā uz ģenerālvokāta F. Dž. Džeikobsa [*F. G. Jacobs*] secinājumu šajā pašā lietā (C-291/92, EU:C:1995:99) 50. punktu, ir pietiekams, lai, ņemot vērā ģenerālvokāta minētos piemērus, novērstu dubultās nodokļu uzlikšanas risku, ko izraisītu “personiska lietošana [kas ir balstīta] uz ēkas nemainīgu ģeogrāfisko sadalījumu”, tādējādi neļaujot attiecīgajai personai izmantot Sestās direktīvas 20. panta 2. punktā paredzēto korigēšanas mehānismu, ja vēlāk šī telpa tiek izmantota citiem mērķiem.

88. Tiesa lietā, kurā pasludināts spriedums *Breitsohl* (C-400/98, EU:C:2000:304, 54. punkts), turklāt noraidīja arī neiespējamību izvēlēties izmaksu sadali, kuras pamatā ir ēkas platības un kura ir minēta sprieduma *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) 21. punktā, pamatojoties uz to, ka šajā lietā aplūkotā situācija attiecās uz ēkas daļām un zemesgabalu, uz kura tas atradās, “kas bija paredzēti profesionālai lietošanai”, proti, darījumiem, kas ietilpst PVN piemērošanas jomā un attiecībā uz kuriem vienmēr ir iespējams veikt korigēšanu.

89. Pretēji iesniedzējtiesas apgalvojumiem sprieduma *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304) 21. punktā nav noteikts šķērslis tam, ka dalībvalsts atļauj vai prasa priekšnodokli samaksātā PVN sadali, ņemot vērā ēkas dažādu platību lietošanu tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā.

90. Otrkārt, neskaidrību, kas izriet no sprieduma *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) 23. punkta redakcijas, var viegli novērst, interpretējot sprieduma rezolutīvo daļu un citus punktus, kas atbilst šim pamatojumam. Šajos pēdējos minētajos ir prasīts tikai tas, lai PVN atskaitāmās daļas aprēķināšanas metode, kuru saistībā ar attiecīgo darījumu ir izvēlējusies dalībvalsts, īstenojot tai ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešo daļu piešķirto iespēju, nodrošinātu precīzāku, nevis visprecīzāko iespējamo rezultātu salīdzinājumā ar to, kas izrietētu no sadales kritērija, kura pamatā ir apgrozījums, piemērošanas.

91. Nevar tikt prasīts, lai dalībvalstis, īstenojot novērtējuma brīvību, kuru tās saglabā, izvēloties vienu no Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzētajām aprēķināšanas metodēm, piemērotu metodi, kas nodrošina visprecīzāko iespējamo rezultātu, ja izvēlētā metode nodrošina neitralitātes principa ievērošanu un ja arī, pēc dalībvalsts domām, tā sniedz priekšrocības administratīvās vienkāršības ziņā.

92. Proti, ciktāl Eiropas Savienības likumdevēja izvēlētais sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums, jau ir balstīts uz konkrētām vienkāršošanām, kas ļauj veikt godīgus un saprātīgi pareizus galīgi atskaitāmās summas aprēķinus²⁷, dalībvalsts tiesību izvēlēties citu kritēriju vai metodi īstenošana, ja vien netiek apdraudēta šīs izvēles lietderīgā iedarbība, nevar tikt pakļauta pienākumam identificēt metodi, kas nodrošina pēc iespējas precīzāku rezultātu, ņemot vērā it īpaši to gadījumu daudzveidību, kas ir jārisina valsts nodokļu iestādēm.

93. No tā izriet, kā to ir aizstāvējusi gan Komisija, gan Apvienotās Karalistes valdība, ka dalībvalsts var pilnībā izvēlēties sadales kritēriju, ņemot vērā visu dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas daļu (ar nodokli apliekamu vai neapliekamu) izmantojumu vai vajadzības gadījumā attiecināt iepriekšējos izdevumus uz konkrētām ēkas daļām, bet nevar tikt attiecināti tie izdevumi, kuriem ir piemērots sadales kritērijs.

94. Tādēļ es uzskatu, ka ir jānoraida Vācijas valdības apgalvojums, ka izmaksu tieša attiecināšana uz konkrētām (dažādiem mērķiem izmantojamas) ēkas daļām neesot “sadales kritērijs”, kas atšķiras no Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzētā, kā tas ir interpretēts spriedumā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689), un ka šajā gadījumā esot piemērojams tikai Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts, jo tās 5. punkts ir piemērojams tikai izdevumiem, kas nevar tikt attiecināti uz ēkas individualizētajām daļām, piemēram, izmaksām par koplietošanas daļu uzturēšanu.

27 — Šajā ziņā skat. ģenerālvokāta P. Krusa Viljalona secinājumus lietā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:245, 33. punkts).

95. Esmu gatavs pieņemt, ka tieša attiecināšana neatspoguļo izmantojuma procentuālo daļu atšķirībā no metodēm, kuras ir balstītas uz proporcionālu sadalījumu. Tomēr ir jāatgādina, ka ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas c) apakšpunktu dalībvalstīm ir sniegta iespēja atļaut vai prasīt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz *visu* preču un pakalpojumu *vai to daļas* izmantojumu. Lai ko arī apgalvotu Vācijas valdība, izmaksu, kas ir saistītas ar konkrētu dažādiem mērķiem izmantojamo ēkas daļu tiešo izmantojumu, attiecināšana tāpat attiecas uz Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzēto pilnvaru īstenošanu.

96. Mana trešā un pēdējā piezīme attiecas uz jēdziena “attiecīgais darījums” tvērumu sprieduma *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) izpratnē.

97. Šī sprieduma 19. un 26. punktā, kā arī tā rezolutīvajā daļā Tiesa ir precizējusi, ka šāds darījums bija “ēkas, kas paredzēta izmantošanai dažādiem mērķiem, celtniecība”. Kā it īpaši apgalvo Komisija, tas tomēr nenozīmē, ka šādas ēkas izmantošana, uzturēšana un saglabāšana ir izslēgtas no dalībvalstīm Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzēto pilnvaru īstenošanas. Dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas iegādes izmaksu nošķiršana no tās izmantošanas un uzturēšanas izmaksām neizriet nedz no Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta, nedz Tiesas judikatūras.

98. Es arī neredzu iemeslu, kura dēļ dalībvalstij, kas jau ir izvēlējusies piemērot metodi, kas nav sadales kritērija metode, kura pamatā ir apgrozījums, lai atskaitītu samaksāto PVN saistībā ar dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas celtniecības un iegādes izmaksām, būtu aizliegts piemērot šādu metodi, lai aprēķinātu atskaitāmo PVN, kas attiecas uz šādas ēkas izmantošanas un uzturēšanas izmaksām.

99. Manuprāt, izšķirošais nosacījums ir ievērot principus, uz kuriem ir balstīta Sestās direktīvas kopējā PVN sistēma, ka izvēlētā metode nodrošina atskaitīšanas tiesību apjoma precīzāku aprēķinu salīdzinājumā ar to, kas izrietētu no sadales kritērija, kura pamatā ir apgrozījums, piemērošanas.

100. Tādējādi, ja dalībvalsts uzskata, ka parasti tā tas ir attiecībā uz dažādiem mērķiem izmantojamo ēku izmantošanu, uzturēšanu un saglabāšanu, jo, piemēram, ar šiem darījumiem saistītām izmaksām ir ciešāka saikne ar ēkas platību, nevis ar apgrozījumu, kas rodas saistībā ar ēkas dažādām daļām, manuprāt, nekas neliedz šai dalībvalstij attiecībā uz šāda veida darījumiem īstenot iespēju, kas tai ir piešķirta ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešo daļu.

101. Ja dalībvalsts ir ievērojusi principus, uz kuriem balstās kopējā PVN sistēma, tad iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai, lai aprēķinātu PVN atskaitāmo daļu saistībā ar dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas izmantošanas, saglabāšanas un uzturēšanas izmaksām, aprēķināšanas metode, kuras pamatā ir platība, nodrošina precīzāku rezultātu nekā tas, kuru sniedz sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums.

D – Pakārtoti par otro un trešo prejudiciālo jautājumu

102. Ar savu otro prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai dalībvalstij ir atļauts prasīt, lai nodokļa maksātājs uz Sestās direktīvas 20. panta pamata veic sākotnēji atskaitītā PVN korigēšanu gadījumā, ja šī dalībvalsts korigēšanas perioda laikā attiecībā uz PVN priekšnodokļa saistībā ar dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas celtniecību sadali dod priekšroku citam sadales kritērijam (apgrozījums) nekā tam, kas tika piemērots sākotnējās atskaitīšanas brīdī.

103. Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma, iesniedzējtiesas jautājumi iekļaujas kontekstā, kurā sākotnējā atskaitīšana, ko īstenojusi prasītāja pamatlietā, aptver piecus gadus (proti, no 1999. līdz 2003. gadam) pirms gada, kurā stājās spēkā Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums (proti, 2004. gada 1. janvārī) un kurā gan pirms, gan pēc šīs tiesību normas stāšanās spēkā brīža attiecīgi nav mainītas proporcijas ēkas izmantošanai ar nodokli apliekamiem darījumiem un no tā atbrīvotiem darījumiem.

104. Ja uz otro jautājumu tiktu sniegta apstiprinoša atbilde, iesniedzējtiesa ar trešo jautājumu vēlas noskaidrot, vai šādas korigēšanas piemērošana tomēr nav pretrunā tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības aizsardzības principiem, ja tā skaidri neizriet no valsts tiesībām un nekādā veidā nav saistīta ar pārejas noteikumiem.

105. Neatkarīgi no jautājuma par korigēšanas piemērošanu ar atpakaļejošu spēku Vācijas valdība un Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka dalībvalstij ir tiesības noteikt korigēšanu pēc tam, kad ir ieviests grozījums tiesību aktā attiecībā uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību apjoma aprēķina noteikumiem. Komisija apgalvo pretējo, jo nodokļa maksātājam nav piešķirta neviena nepamatota priekšrocība un PVN neitralitāte ir saglabāta.

106. Ja atskaitīšanas tiesības tiek īstenotas nekavējoties attiecībā uz visiem iepriekš veiktajiem darījumiem, par ko bija jāmaksā nodoklis, un tās principā nevar tikt ierobežotas²⁸, tad ar Sesto direktīvu ir ieviestas normas par sākotnēji atskaitītā PVN korigēšanu, kas ir neatņemama ar minēto direktīvu ieviestās PVN atskaitīšanas sistēmas sastāvdaļa²⁹.

107. Sestās direktīvas 20. panta 1. punktā ir paredzēts, ka sākotnējo atskaitījumu korigē saskaņā ar noteikumiem, kādus nosaka dalībvalstis, proti, ja šis atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības, vai ja pēc deklarēšanas mainās sastāvdaļas, kas ir izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo summu.

108. Šis pašas direktīvas 20. panta 2. punktā attiecībā uz ražošanas līdzekļiem ir precizēts, ka korigēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir iegādāti vai ražoti. Korigēšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem piemērotā nodokļa. *Korigēšanu veic, balstoties uz svārstībām atskaitīšanas tiesībās* nākamajos gados attiecībā pret atskaitīšanas tiesībām tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti.

109. Šī pati tiesību norma ļauj dalībvalstīm attiecībā uz ieguldījumiem saistībā ar nekustamo īpašumu pagarināt korigēšanas laiku līdz pat 20 gadiem³⁰.

110. Saskaņā ar Tiesas judikatūru Sestajā direktīvā paredzēto, ar atskaitījumu korigēšanu saistīto normu mērķis ir *palielināt atskaitījumu precizitāti*, tādējādi nodrošinot *PVN neitralitāti, lai tiesības uz atskaitījumu par vēlāk veiktām darbībām saglabātos tikai tad, ja tās tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem ir maksājams šāds nodoklis*. Minēto šīs direktīvas normu mērķis ir arī *radīt ciešu un tiešu saikni starp tiesībām uz priekšnodokļa atskaitījumu un attiecīgo preču un pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekamiem lejupējiem darījumiem*³¹.

111. Attiecībā it īpaši uz nekustamo īpašumu, kas bieži tiek izmantots laikposmā, kas ilgst vairākus gadus, kuru laikā to izmantošanas mērķis var mainīties, Tiesa tāpat ir precizējusi, ka atskaitījumu korigēšanas laikposms *ļauj novērst neprecizitātes atskaitījumu aprēķināšanā* un nepamatotu priekšrocību vai kaitējuma radīšanu nodokļa maksātājam, it īpaši, ja pēc deklarācijas iesniegšanas ir mainījušies fakti, kas sākotnēji ņemti vērā, nosakot atskaitījumu summu³².

28 — Skat. it īpaši spriedumu *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 — Skat. it īpaši spriedumus *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 50. punkts) un *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649, 33. punkts).

30 — Saskaņā ar Apgrozījuma nodokļa likuma 15.a pantu Vācijas Federatīvā Republika ir noteikusi korigēšanas laiku uz desmit gadiem.

31 — Skat. it īpaši spriedumus *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 57. punkts) un *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649, 34. punkts) (mans izcēlums).

32 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 25. punkts) un rīkojumu *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750, 20. punkts) (mans izcēlums).

112. Atbilstoši Sestās direktīvas 20. panta 1. punkta a) apakšpunktam sākotnējo atskaitījumu koriģē, ja šis atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības, vai saskaņā ar 2. punktu, ko piemēro nekustamajam īpašumam, balstoties uz *svārstībām* atskaitīšanas tiesībās nākamajos gados attiecībā pret atskaitīšanas tiesībām tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti.

113. It īpaši uz Sestās direktīvas 20. panta 2. punkta pamata spriedumā *Gemeente Leusden un Holin Groep* (C-487/01 un C-7/02, EU:C:2004:263, 53. punkts) Tiesa atzina, ka sākotnēji atskaitītā PVN koriģēšana var izrietēt no grozījumiem nodokļa atskaitīšanas tiesību aktos, kuri atbilst tiesību izvēlēties nodokli attiecībā uz principā no nodokļa atbrīvotiem darījumiem, kas ar nodokli tiek aplikti vēlāk, grozījumiem.

114. Savos apsvērumos Komisija būtībā apgalvo, ka šāda koriģēšana tomēr var tikt atzīta tikai kontekstā, kurā grozījumi maina to, vai attiecīgais darījums ir apliekams vai nav apliekams ar nodokli, citiem vārdiem sakot, ja tas ietekmē pašu atskaitīšanas tiesību esamību. Tas būtu tikai tādos gadījumos, kuros pastāvētu risks, ka nodokļa maksātājam tiktu radīta nepamatota priekšrocība vai nelabvēlīga situācija.

115. Šajā pieejā, kura ir vērsta uz priekšrokas došanu vienam no koriģēšanas mērķiem, šķiet, tomēr nav ievērotas Tiesas norādes, ka atskaitījumu koriģēšanas mērķis ir palielināt atskaitījumu precizitāti vai ļaut novērst neprecizitātes atskaitījumu aprēķināšanā.

116. Ir acīmredzams, ka, lai tiktu ievērotas Sestās direktīvas tiesību normas, koriģēšanai ir jānotiek tad, kad dalībvalsts groza aplikšanu ar nodokli vai atbrīvošanu no tā attiecībā uz darījumu, kas ar nodokli tiek aplikts lejupeņā ķēdē. Par šādas koriģēšanas obligāto raksturu nav nekādu šaubu³³.

117. Tomēr Sestās direktīvas 20. pantam nav pretrunā tas, ka dalībvalsts tāpat var prasīt, lai šāda koriģēšana notiek pēc tam, kad dalībvalsts ir nolēmusi grozīt noteikumus par atskaitīšanas tiesību apjoma aprēķinu, izvēloties atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajai daļai un kopējās PVN sistēmas principiem metodi, kas nodrošina precīzāku rezultātu nekā tas, kas izrietēja no sadales kritērija, kura pamatā ir apgrozījums, piemērošanas.

118. Faktiski šādā gadījumā koriģēšana palielina atskaitījumu precizitāti, kas ir veicami gadu laikā, kad nekustamā īpašuma iegādes izmaksas tiek amortizētas³⁴.

119. Turklāt, kā tiesas sēdē to arī apgalvoja Apvienotās Karalistes valdība, atļauja nodokļa maksātājam, kā uzskata Komisija, turpināt izmantot sadales kritēriju, kura pamatā ir apgrozījums, attiecībā uz visu nekustamā īpašuma [nodokļu] koriģēšanas periodu pat tad, ja dalībvalsts ir pieņēmusi grozījumu tiesību aktā, dodot priekšroku citas aprēķina metodes piemērošanai, kas nodrošina precīzāku rezultātu, nozīmētu dot priekšrocību tiem nodokļa maksātājiem, kuri ir iegādājušies nekustamo īpašumu pirms šī tiesību akta grozījumu stāšanās spēkā. Proti, tādā gadījumā, neraugoties uz šo tiesību aktu grozījumu, ikgadējo koriģēšanu varētu aprēķināt, ņemot vērā visu koriģēšanas periodu (5–20 gadi atkarībā no dalībvalsts), balstoties uz metodi, kuru agrāk piemēroja šī veida īpašumu iegādes vai realizācijas darījumiem un ar kuru tiek iegūts neprecīzāks rezultāts.

33 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 30. punkts) un rīkojumu *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750, 23. punkts).

34 — Atgādināšu, ka īpašā koriģēšanas sistēma attiecībā uz ražošanas līdzekļiem, it īpaši ieguldījumiem saistībā ar nekustamo īpašumu, ir izskaidrojama ar šo līdzekļu ilgstošo izmantošanu un ar to iegādes izmaksu neizbēgamu amortizāciju: šajā ziņā skat. it īpaši spriedumu *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 55. punkts un tajā minētā judikatūra).

120. Tātad ir jāuzskata, ka Sestās direktīvas 20. pantam nav pretrunā tas, ka dalībvalsts prasa nodokļa maksātājam koriģēt PVN priekšnodokļa atskaitījumu saistībā ar dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas celtniecību tādā gadījumā, ja šī dalībvalsts, pieņemot tiesību aktu koriģēšanas perioda laikā, dod priekšroku sadales kritērijam, ar ko var nodrošināt precīzāku PVN atskaitījumu [aprēķināšanas] rezultātu nekā tas, kāds tiktu iegūts, ja tiktu izmantots sadales kritērijs, kas tika piemērots sākotnējās atskaitīšanas brīdī.

121. Tomēr tas, ka dalībvalsts īsteno šādu prerogatīvu, ņemot vērā Sesto direktīvu, nodokļa maksātājiem neļauj izvairīties no tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības aizsardzības principiem, kas abi ir Savienības tiesību sistēmas sastāvdaļa³⁵.

122. Attiecībā uz pirmo no šiem principiem tas prasa, lai tiesību normas, pirmkārt, būtu skaidras un precīzas un, otrkārt, lai to piemērošana personām būtu paredzama³⁶.

123. Turklāt tiesiskās noteiktības princips ir īpaši svarīgs tāda tiesiskā regulējuma gadījumā, kas var ietvert finansiālas izmaksas, lai ļautu ieinteresētajām personām precīzi zināt tām uzlikto pienākumu apmēru³⁷.

124. Turklāt Tiesa jau ir nospriedusi, ka tiesiskās noteiktības principam pretrunā ir tas, ka Savienības akta piemērošanas laikā sākums ir noteikts pirms tā publicēšanas, tomēr izņēmuma kārtā ir pieļaujami citādāki gadījumi, ja to pieprasa vispārējo interešu mērķi³⁸.

125. Šajā gadījumā iesniedzējtiesa nosauc virkni apstākļu, kas tai liek apšaubīt šī principa ievērošanu.

126. Papildus manā analizē izklāstītajiem galvenajiem apsvērumiem es pilnībā piekritu iesniedzējtiesas argumentam, ka Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums nav pietiekami precīzs, lai varētu uzskatīt, ka tajā ir ietverta samaksātā PVN priekšnodokļa koriģēšana attiecībā uz jau piešķirtajiem atskaitījumiem par gadiem pirms šīs tiesību normas stāšanās spēkā.

127. Proti, kā norāda iesniedzējtiesa, šī tiesību norma nekādā veidā nav balstīta uz Apgrozījuma nodokļa likuma 15.a pantu, kas ir Sestās direktīvas 20. panta transponēšanas valsts tiesībās norma³⁹.

128. Tātad, ciktāl nodokļu iestāžu prasītā koriģēšana, piemērojot Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešo teikumu, nav noteikta ar Sestās direktīvas 20. pantu, nodokļa maksātājam nav pamata saprātīgi gaidīt, lai tiktu prasīts veikt koriģēšanu, ja tā skaidri un tieši neizriet no attiecīgā tiesību akta grozījumiem.

129. Turklāt Vācijas valdība nevar nopietni apgalvot, ka attiecīgā situācija pamatlietā ir analogiska situācijai lietā, kurā tika pasludināts spriedums *Gemeente Leusden* un *Holin Groep* (C-487/01 un C-7/02, EU:C:2004:263).

35 — Šajā ziņā skat. spriedumus *Gemeente Leusden* un *Holin Groep* (C-487/01 un C-7/02, EU:C:2004:263, 57. punkts); “*Goed Wonen*” (C-376/02, EU:C:2005:251, 32. punkts), kā arī *Salomie* un *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 30. punkts).

36 — Spriedums *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, 28. punkts).

37 — Turpat (29. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 — Šajā ziņā skat. spriedumu “*Goed Wonen*” (C-376/02, EU:C:2005:251, 33. un 34. punkts).

39 — Apgrozījuma nodokļa likuma 15.a pants turklāt paredz koriģēšanu tikai tad, ja mainās elementi, kas tiek ņemti vērā sākotnēji veiktajā atskaitījumā, tādējādi valsts tiesībās transponējot Sestās direktīvas 20. panta 1. punktu, nevis tās 20. panta 2. punktu.

130. Proti, lai arī pēdējā minētajā lietā Tiesa konstatēja, ka Nīderlandes likumdevējs ir pieņēmis pasākumus, lai izvairītos no tā, ka nodokļa maksātājus pārsteigtu likuma piemērošana attiecībā uz atskaitīšanas tiesību koriģēšanu, dodot viņiem nepieciešamo laiku, lai pielāgotos jaunajai situācijai⁴⁰, tāds nepārprotami nav gadījums šajā lietā, kurā iesniedzējtiesa šajā ziņā norāda, ka nekādi pārejas noteikumi netika pieņemti.

131. Visbeidzot, ar nosacījumu, ka šajā lietā nodokļu iestādes ir centušās piešķirt atpakaļejošu spēku Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešajam teikumam ar samaksātā PVN priekšnodokļa koriģēšanas starpniecību, ir svarīgi atgādināt, ka tāda iedarbība ir savienojama ar tiesiskās noteiktības principu tikai izņēmuma apstākļos, ko attaisno tādi vispārējo interešu mērķi kā nepieciešamība cīnīties pret izvairīšanos no nodokļu nomaksas⁴¹ vai novērst nevēlamu finanšu kombināciju izmantošanu plašā mērogā⁴². Šajā gadījumā ne iesniedzējtiesa, ne Vācijas valdība nav minējušas to, ka Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešā teikuma pieņemšana ir tikusi pamatota ar viena vai vairāku līdzīgu mērķu sasniegšanu.

132. Kas attiecas uz tiesiskās paļāvības aizsardzības principu, tad tiesības uz to pamatoties ir ikvienam, kam kāda administratīva iestāde ir devusi pamatotas cerības ar konkrētiem tam dotiem solījumiem⁴³.

133. Tādā kontekstā, kāds ir pamatlietā, ir jānoskaidro, vai administratīvas iestādes tiesību akti ir radījuši uzmanīga un saprātīga uzņēmēja saprātīgu paļāvību, un, ja tas tā ir, ir jāpierāda šīs paļāvības tiesiskais raksturs⁴⁴.

134. Šajā ziņā no lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka sadales kritēriju, ko izmantoja prasītāja pamatlietā, nodokļu iestādes bija atzinušas 2001. un 2002. finanšu gadam, proti, tiesvedībā *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa).

135. Šis apstākļi iesniedzējtiesai obligāti ir jāņem vērā. It īpaši, ja vismaz attiecībā uz šiem diviem gadiem ir noteikts nodokļu iestāžu piekrišanas galīgais raksturs, tas, manuprāt, rada šķērsli jebkādi Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešā teikuma piemērošanai ar atpakaļejošu spēku. Proti, šāda piemērošana ar atpakaļejošu spēku nodokļu maksātājam atņemt tiesības uz samaksātā PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, kuras viņš ir galīgi ieguvis, pamatojoties uz agrāko tiesisko regulējumu⁴⁵. Tāpat arī iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai minētā piekrišana var ietekmēt arī tiesību uz PVN atskaitīšanu par 1999. un 2000. finanšu gadu apjomu. It īpaši tai ir jāizvērtē, vai prasītāja pamatlietā varēja saņemt arī nodokļu iestāžu apliecinājumu vai varēja leģitīmi izsecināt no to izturēšanās, ka tāda piekrišana tiks *a fortiori* izmantota šiem diviem finanšu gadiem.

136. Tomēr atgādināšu, ka šāda izskatīšana būs lieka, ja Tiesa piekritis manai galvenokārt veiktajai analīzei, saskaņā ar kuru Apgrozījuma nodokļa likuma 15. panta 4. punkta trešais teikums nevar tikt piemērots prasītājai pamatlietā, jo tas nav saderīgs ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punktu un 19. panta 1. punktu.

40 — Spriedums *Gemeente Leusden un Holin Groep* (C-487/01 un C-7/02, EU:C:2004:263, 81. punkts).

41 — Turpat (71. un 77. punkts).

42 — Spriedums “*Goed Wonen*” (C-376/02, EU:C:2005:251, 38. un 39. punkts).

43 — Šajā ziņā skat. it īpaši spriedumu *Salomie un Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

44 — Turpat (45. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

V – Secinājumi

137. Ņemot vērā manā galvenokārt veiktajā analizē izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai par *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) iesniegto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu lemt šādi:

17. panta 5. punkta pirmā daļa un 19. panta 1. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā izdarīti grozījumi ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem nav saderīgs tas, ka dalībvalsts saistībā ar jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem sistemātiski un nediferencēti dod priekšroku tādai tiesību atskaitīt samaksātā PVN priekšnodokļa apjoma aprēķina metodei, kas nav sadales kritērijs, kura pamatā ir attiecība starp apgrozījumu, ko būtu jārada komercplatību iznomāšanai (kurai piemēro pievienotās vērtības nodokli), un apgrozījumu no citiem iznomāšanas darījumiem (kuri ir atbrīvoti no pievienotās vērtības nodokļa). Ja nav skaidri identificēti darījumi, kuriem ir piemērojama aprēķina metode vai metodes, kurām arī ir jānodrošina precīzāks rezultāts nekā tas, ko iegūtu, izmantojot šo sadales kritēriju, dalībvalsts nevar piemērot nodokļa maksātājam šīs citas metodes.